

## Tratamiento de las retenciones practicadas a las entidades eclesíásticas por el Impuesto sobre Sociedades. Comentario a la Resolución del TEAC de 13-5-1992.

---

*Por María Blanco Fernández*

*Profesora titular de Derecho Eclesiástico.*

*Universidad Autónoma de Barcelona*

Una nueva y no intrascendente resolución viene a sumarse a las sentencias pronunciadas en torno a la cuestión relativa a las retenciones a cuenta practicadas a las Entidades eclesíásticas por el Impuesto sobre Sociedades.

Los hechos contemplados por la resolución que ahora comentamos son los siguientes: el 30 de octubre de 1987 el Arzobispado de Valencia presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades (ejercicio de 1986) donde se hacía constar como actividad principal la de entidad eclesíástica y como otras las de enseñanza, actividad financiera, servicios de asistencia social y otros servicios a la comunidad; incluyendo una base imponible de 84.584.718 ptas. y un líquido a devolver por retenciones practicadas de 11.787.215 ptas.

La Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda dictó auto desestimando la solicitud de devolución implícita en la declaración, considerando que la exención no alcanza a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por este Impuesto.

Contra dicho auto se interpuso reclamación económico-administrativa (6-9-1988) ante el TEAR de Valencia, el cual la desestimó.

Con fecha 29-4-1991, el Arzobispado interpuso Recurso de Alzada ante el TEAC solicitando la revocación de las resoluciones recurridas y la devolución de las cantidades retenidas con sus correspondientes intereses de demora.

El TEAC resuelve estimar el recurso interpuesto, anular el acuerdo impugnado y la resolución recurrida ordenando la devolución de las cantidades a que la entidad tiene derecho junto con los intereses legales.

**Comentario:** La cuestión que se plantea consiste en determinar si las retenciones practicadas al sujeto pasivo, constituyen o no cuota mínima no susceptible de devolución.

La primera aclaración que debe hacerse en este sentido es que el Arzobispado de Valencia forma parte, evidentemente, de la organización oficial de la Iglesia Católica y por tanto goza de la exención establecida en el art. 5,2.º de la LIS. Exención, que como es sabido, no es absoluta, ya que no alcanza a «los rendimientos que estas

régimen introducido por el art. 17,3 de Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre y del art. 18,3 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, ambos sobre medidas urgentes en materia presupuestaria y financiera. El tenor literal de estos dos artículos es el mismo: «los rendimientos sometidos a retención obtenidos por entidades exentas del Impuesto sobre Sociedades seguirán limitando su tributación en cuanto a ellos al importe de dichas retenciones, sin que se integren, por tanto, con las restantes rentas excluidas del ámbito de la exención».

Dicho precepto ha sido interpretado por el TEAC, entre otras en la Resolución de 3 de enero de 1991, en el sentido de que «en el supuesto de que coexistan rendimientos de capital mobiliario con otras rentas exentas se escinden los resultados globales gravados en dos sumandos no integrables: los sometidos a retención y los restantes no exentos, quedando sometidos los últimos al tipo de gravamen que en cada ejercicio proceda y aquéllos al de la retención que corresponda, sin que por razones obvias se deduzcan tales retenciones de la cuota dimanante de los resultados no amparados por la exención ... y ello cualquiera que sea el importe positivo o negativo de los mismos, quedando por tanto las repetidas retenciones a cuenta, desde que pierden el carácter de deducibles de cualquier otra cuota, en beneficio del Tesoro en concepto de cuota mínima». Todo lo cual modifica, en principio, el régimen fiscal aplicable a las Entidades eclesiásticas. De ahí que el núcleo de la cuestión se centre en determinar si al Arzobispado de Valencia (en este caso concreto) le resulta aplicable el art. 18,3 de la Ley 5/1983 o cualquier otra norma similar incluida en la Ley de Presupuestos Generales del Estado que establezca el carácter de «cuota mínima» de las retenciones practicadas.

Sin embargo, no hay que olvidar que el régimen tributario aplicable a la Iglesia Católica aparece contemplado no sólo en dicha Ley, sino fundamentalmente en el *Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos* de 3 de enero de 1979 y en el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado español para la aplicación a las Entidades eclesiásticas del Impuesto sobre Sociedades<sup>5</sup>. El primero de estos acuerdos tienen carácter de tratado internacional, y en él se distinguen claramente dos grupos de sujetos diferenciados:

a) Los del art. IV (la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas), cuyo régimen tributario se integra por lo dispuesto en el *Acuerdo sobre Asuntos Económicos*, que por ser un tratado internacional —como ya se ha apuntado— opera como derecho interno español.

b) Los del art. V: asociaciones y entidades religiosas no comprendidas en el art. IV del *Acuerdo* «y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social», para las que el *Acuerdo* establece una remisión al régimen del Estado, al disponer que, «tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las benéficas privadas».

De donde se deduce que por ser el Arzobispado de Valencia uno de los sujetos incluidos en el art. IV habrá que estar a lo establecido en los acuerdos de 3 de enero de 1979 y de 10 de octubre de 1980, «lo que lleva a la conclu-

(5) BOE de 9-5-1981, núm. 111.

sión –como dice el considerando 7.º de la resolución del TEAC– de que cualquier reforma posterior a la norma tributaria hecha unilateralmente por el Estado español no les afecta, por cuanto para que les sea aplicable una modificación ulterior será preciso que se produzca una revisión bilateral del *Acuerdo*, llevada a cabo por el procedimiento que en sus normas se establecen».

Es decir, de lo visto hasta ahora, se deduce que el sistema previsto en los Acuerdos se ha visto afectado por la reforma introducida en el art. 5,3 de la LIS por el art. 18,3 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, que prevé un sistema de tributación mínima. Y por ser ésta una modificación de carácter unilateral y vulnerar por ello los Acuerdos, no resulta aplicable a la Iglesia Católica.

Finalmente, no hay que olvidar que el propio texto de la LIS, en su art. 1, define este impuesto como un impuesto «directo y personal que grava la renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas». Y, a pesar de que la naturaleza personal de este impuesto es discutible, a mi juicio, y dado que los impuestos personales suponen el gravamen de una manifestación de la riqueza que no puede ser pensada sin ponerla en relación con una determinada persona (física o jurídica) y las circunstancias concretas en las que se encuentra, esto es evidentemente incompatible con una cuota mínima sobre unos rendimientos concretos, que es lo que caracteriza a los impuestos reales o de producto. Así lo confirma el TS en su Sentencia de 17 de febrero de 1989<sup>6</sup>.

---

(6) Cfr. RJ Aranzadi 1989, 1310.